



**“EFECTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA FRENTE A
LOS CAMBIOS VOLUNTARIOS Y OBLIGATORIOS DE
RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 A Y 14 B FRENTE A UN
PROCESO DE DIVISIÓN DE SOCIEDADES”**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno:

JULIO GAMBOA JAQUE

Profesor Guía:

ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE

Santiago, MARZO 2017

TABLA DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
1.2	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.3	HIPÓTESIS.....	4
1.4	OBJETIVOS.....	4
1.5	DISCUSIÓN BIBLIOGRÁFICA.....	4
1.6	METODOLOGÍA.....	5
2.	CAPITULO I MARCO TEORICO.....	6
2.2	ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL AÑO 2014.....	6
2.2.1	HISTORIA DE LA LEY 20.780.....	6
2.3	RÉGIMEN DEL ARTICULO 14 A.....	11
2.4	REGIMEN DEL ARTICULO 14 B.....	14
2.5	CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN EJERCER LA OPCIÓN DE UN RÉGIMEN.....	18
2.6	FORMALIDADES, PLAZOS PARA EJERCER LA OPCION DE UN RÉGIMEN Y TIEMPO DE PERMANENCIA.	19
2.7	NORMAS DE INCUMPLIMIENTO.....	20
2.8	CONCEPTO DE DIVISIÓN.....	22
2.9	DIVISIÓN Y SU EFECTO EN LAS UTILIDADES TRIBUTARIAS ACUMULADAS.....	24
3.	BIBLIOGRAFÍA.....	27

1. INTRODUCCIÓN

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.780, la cual introdujo modificaciones al sistema de tributación de nuestro país, entre los cuales se encuentran la modificación del artículo 14 de la Ley de la Renta. Posteriormente la Ley 20.899, publicada con fecha 8 de febrero de 2016, denominada simplificación de la Reforma Tributaria, introdujo nuevas modificaciones a la norma antes mencionada. Un hecho concreto es que ambos proyectos de Ley no hicieron referencia al tratamiento tributario para recalificar las utilidades tributarias registradas en el registro del Fondo de Utilidades Financieras (FUF) en una división cuando la sociedad que nace incumple los requisitos del nuevo artículo 14 letra A de la Ley de la Renta. Lo anterior genera un evidente problema al momento de establecer la asignación de las utilidades contenidas en este registro cuando se genera esta situación, caso del cual esta tesis propondrá una solución.

En este mismo contexto, los proyectos de Ley no hicieron referencia a los efectos que generaría que una sociedad por acciones que se divide y la o las entidad o entidades que nacen tenga la misma naturaleza jurídica, pero estatutos que generen que estas nuevas sociedades deban incurrir en las normas especiales de incumplimiento, situación que esta tesis abordará.

1.3 HIPÓTESIS

En atención al planteamiento problema formulado anteriormente, la hipótesis de trabajo de esta tesis dice relación en que es posible sostener que, producto de ambigüedades en el texto legislativo se generan ciertas incertidumbres en interpretar la normativa tributaria en los siguientes eventos:

- a. De aplicar la recalificación tributaria de las utilidades acumuladas de un cambio de régimen del artículo 14 Letra A. a uno del artículo 14 letra B de la Ley de la Renta en el caso de la división de una sociedad.
- b. De aplicar las normas especiales de incumplimiento cuando producto de una división de una sociedad por acciones se modifican sus estatutos.

1.4 OBJETIVOS

Con la finalidad de dar conclusión a la hipótesis planteada en esta tesis, como primer objetivo será reconducida primero a través de un marco teórico donde se detallarán los aspectos generales de la reforma tributaria, la composición de los nuevos regímenes de tributación del artículo 14 y de los conceptos de división.

Como segundo objetivo, en la parte final de esta tesis se analizará el planteamiento del problema.

1.5 DISCUSIÓN BIBLIOGRÁFICA

Los efectos de las reorganizaciones empresariales no han sido muy discutidas en nuestro país. Existen pocos textos al respecto entre los cuales

se encuentran el libro de reorganización empresarial de Antonio Faúndez Ugalde, Ricardo Hernández Adasme, Nicolás Urenda Bilicic y Evelyn Moenne-Loccoz Soto. Esto genera mayor inconveniente cuando estamos frente a una reforma tributaria, en el contexto que no se ha dado solución académica o doctrinaria ante el problema que constituye la base de esta tesis.

En atención de lo anterior esta tesis se constituye en un trabajo novedoso considerando que hasta el día de hoy la doctrina no ha dado solución al problema de esta tesis.

1.6 METODOLOGÍA

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un método de inferencia deductiva en el que se analizará la normativa vinculada a la división de sociedades, que se desprende principalmente de la Ley N°18.046 para seguir, de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios establecidos en la Ley 20.780 y su simplificación en la Ley 20.899, que derivan al momento de una reorganización empresarial.

2. CAPITULO I MARCO TEORICO

2.2 ASPECTOS GENERALES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DEL AÑO 2014

2.2.1 HISTORIA DE LA LEY 20.780

Con fecha 01 de Abril del año 2014 se ingresó el mensaje presidencial N° 24-362, bajo el boletín N° 9290-05, el cual hace referencia a impulsar una nueva reforma tributaria como medida necesaria para llegar a una equidad tributaria y solidaridad social, generando mayor dinamismo a la economía nacional al igual como lo hacen otros países desarrollados y que hoy tienen una mejor calidad de vida para los ciudadanos, puntualmente enfocado a una mejor base educacional de calidad y equitativa siguiendo el curso de los países que están presentes en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico(OCDE) el cual se ha logrado con una buena distribución con los aumento de los impuestos.

Para lograr llegar a una buena optimización de la carga tributaria, el gobierno se enfocó en la exención que produce las utilidad tributables acumuladas en las grandes empresas del país, en el registro denominado “Fondo de Utilidades Tributables” (FUT) el cual, según análisis efectuados, tiene un costo para el Estado de 1,77% del PIB anual en los últimos años que sumado a la fuerte alza en evasión y elusión que en esa fecha se tenía en la evasión de IVA se fundamentaban en que el sistema tributario vigente y sus normas de fiscalización permitían obtener ventajas mediante planificaciones

elusivas que tenían como propósito sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o un conjunto de éstas.

Los objetivos de la reforma tributaria que se planteó en el mensaje presidencial tenían como principal enfoque aumentar la carga tributaria para financiar la educación. No obstante, también tenía la intención de mejorar la distribución del ingreso mediante mecanismos que permitieran que los contribuyentes que tenían mayor renta aportasen más, en forma proporcional, en este nuevo sistema impositivo.

Para lograr lo anterior se plantearon cuatro objetivos:

1. Aumentar la carga tributaria para financiar, con ingresos permanentes, los gastos de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.

2. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso; es decir, aquellos contribuyentes que tienen mayor renta tributarán más y que los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.

3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.

4. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo al espíritu de la Ley, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Con la implementación de estos objetivos se esperaba una recaudación de 3,02% del PIB, que se desglosaba con ingresos de 2,5% por reforma a la estructura de tributación y 0,52% por medidas a la normas de evasión y elusión, que contemplaba en un periodo de cuatro años considerando aumentos graduales de tasas de impuestos que van desde un

21% a 27%, incluyendo terminar con el mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), pasando los dueños de las empresas a pagar impuestos por el total de las utilidades generadas en un periodo y no solo por las utilidades retiradas en un periodo.

Posteriormente, con fecha 8 de Julio del 2014, se firma el protocolo de la reforma tributaria, el cual se fundamenta en un acuerdo transversal sobre cómo lograr llegar a los objetivos planteados anteriormente.

Inicialmente el proyecto de Ley enviado al Senado solo incluía un sistema de régimen integrado con atribución de rentas con tasa de primera categoría de 25%, Impuesto global complementario con tasas entre 0% y 35% y adicional con tasa 35%. Con el propósito de incentivar al ahorro e inversión de las empresas se estableció un régimen adicional al de renta integrado, el cual se denominó “sistema parcialmente integrado de tributación” con tasas diferenciadas al sistema de atribución de rentas, las cuales alcanza una tasa de primera categoría del 27% y con derecho a deducir como crédito un 65% para los impuestos finales, dejando al contribuyente del artículo 14 de la Ley de la Renta (en adelante LIR) a optar por cualquiera de los dos sistemas. De esta forma aquí nace el inconveniente que se señala en el planteamiento del problema de esta tesis.

Con fecha 29 de septiembre de 2014, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.780, la cual introdujo modificaciones al sistema de tributación de nuestro país estableciendo cambios a la LIR, Ley de IVA, Código Tributario y otros cuerpos legales, los cuales desde el año 1990 no habían sufrido un cambio tan radical como esta reforma.

Principalmente abordaremos los cambios a la LIR y específicamente los establecidos en el artículo 14, el cual incorpora dos sistemas de tributación para los contribuyentes que declaran su renta efectiva mediante contabilidad completa:

1.- Sistema de renta integrado, el cual se encuentra tipificado en el artículo 14 letra A de la LIR, el cual los dueños de las empresas tributarán con impuestos finales (Global Complementario o Adicional, según corresponda) por las rentas que se les atribuyan en el mismo ejercicio en que se generen, las cuales se entienden retiradas (base devengada). En caso que las rentas no sean atribuidas por los socios o accionistas serán atribuidas por defecto en proporción al capital suscrito y enterado.

En este régimen, los contribuyentes tributarán con una tasa de Impuesto de Primera Categoría (IDPC) del 25%, que servirá íntegramente de crédito contra el Impuesto Global Complementario (IGC) de tasa progresiva del 0% a 35% o Adicional (IA) con tasa del 35%.

2.- Sistema Parcialmente Integrado, el cual se encuentra tipificado en el artículo 14 letra B de la LIR. Los dueños de las empresas tributarán con impuestos personales por las utilidades que efectivamente les sean retiradas, remesadas o distribuidas desde la empresa (base percibida). Bajo este sistema, las utilidades tributarán con un IDPC con tasa del 27%, a nivel de empresa, posteriormente los retiros o dividendos se gravarán con impuestos personales (IGC o IA), con derecho a deducir como crédito sólo el 65% del IDPC que les afectó.

Tratándose de contribuyentes de Impuesto Adicional residentes en países con los cuales Chile ha suscrito un convenio internacional en el que se comprometa el otorgamiento de un crédito con el fin de evitar o disminuir la doble tributación sobre dividendos, se dará un crédito del 100% del IDPC.

En la siguiente tabla mostraremos el aumento gradual de las tasas de impuesto de primera categoría que afectaran a los contribuyentes que opten por alguno de los sistemas de tributación establecidos en la reforma tributaria:

Tasas del Impuesto de Primera		
Años	Sistema de renta atribuida	Sistema Parcialmente Integrado
2014	21%	21%
2015	22,50%	22,50%
2016	24%	24%
2017	25%	25,50%
2018	25%	27%

Finalmente con fecha 8 de Febrero de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.899, la cual tenía la misión de “simplificar el sistema de tributación a la renta y perfeccionar otras disposiciones legales tributarias” que fueron incluidas o mencionadas en la Ley N° 20.780 sobre la Reforma Tributaria del año 2014. Entre los distintos cambios que se materializaron con esta Ley, se encuentra dos que son de intereses del problema de esta tesis: la primera que tiene relación con la simplificación de la elección del régimen tributario del Artículo 14 A y 14 B, establecido por la Ley 20.780, en que se establece que por defecto o ante la ausencia de una manifestación expresa de la voluntad, cierto tipo de sociedades estarán acogidos a uno u otro

régimen tributario y, segundo, que se simplifican los registros reduciendo la cantidad a controlar por cada régimen. Lo anterior se abordará en los siguientes párrafos

2.3 RÉGIMEN DEL ARTICULO 14 A

El Sistema de Renta Atribuida o régimen 14 A, es un régimen general de tributación establecida por la Ley N°20.780 y modificada por Ley N°20.899, con vigencia a contar a del 1° de enero de 2017. Se trata de un régimen en que los dueños de las empresas deberán tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen las mismas, incluyéndose dentro de éstas, aquellas que sean percibidas o devengadas, o le sean a su vez “atribuidas” en la misma oportunidad, independiente de las utilidades que retiren.

Una de las características principales de este régimen es que los socios, accionistas o comuneros tendrán derecho a utilizar como crédito imputable contra sus propios impuestos, la totalidad del Impuesto de Primera Categoría pagado por tales rentas.

La tasa de impuesto de primera categoría que afectará el primer nivel de tributación de la empresa o la sociedad que opten por este régimen ascenderá para el año comercial 2017 a un 25%.

El concepto de renta atribuida es incorporado por el legislativo bajo la descripción “*Los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan,*

*cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación*¹. De esta manera, se incorpora bajo este concepto, a los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se atribuyan.

Para el control de las rentas o cantidades generadas u obtenidas por la empresa, y con el objeto de mantener un detalle de las cantidades que se encuentran liberadas de tributación al momento de su retiro, remesa o distribución, así como también para determinar en qué oportunidad tales retiros, remesas o distribuciones se afectan con el IGC o IA, según corresponda, y el crédito por IDPC a que éstas tendrán derecho, se establece la obligación para estos contribuyentes de efectuar y mantener ciertos registros.

A diferencia del régimen actual en que se controla el saldo de FUT determinado por cada año, a partir del 1° de enero de 2017, no será necesario efectuar una separación del saldo de estos registros por cada ejercicio comercial, sino que se efectuará un control de las Rentas Empresariales, considerando los remanentes de tales registros provenientes del ejercicio anterior, y aquellos que se determinen para el ejercicio siguiente, y así sucesivamente.

Los registros a controlar para los contribuyentes que se acojan al sistema de renta atribuida o Artículo 14 A de la LIR son los siguientes:

¹ Según lo dispuesto en el número 1 del artículo 2° de la LIR con vigencia a contar del 01.01.2017

a) Rentas Atribuidas Propias (RAP)²: corresponde a las rentas que se determinan al termino del ejercicio y que incluyen los siguientes conceptos:

- a. Renta Líquida Imponible (RLI) determinado conforme a los artículo 29 al 33 de la LIR³
- b. Rentas afectas a IGC o IA, según corresponda, recibida por la empresa a título de retiro o distribuciones.
- c. Rentas exentas del IDPC
- d. Otras rentas que se encuentren gravadas con IGC o IA, según corresponda y que no formen parte de las partidas señaladas con anterioridad.

b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)⁴: como su nombre lo señala, es la diferencia que mantenga la empresa, determinada bien por bien, con las depreciaciones aceleradas establecidas en el N°5 ,5 bis del artículo 31 de la LIR respecto a la depreciación normal.

c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)⁵: es el control de las rentas que están exentas del IGC o aquellas que no constituyen rentas.

² Según lo dispuesto en la letra a) del número 4 del artículo 14 A de la LIR

³ Según lo dispuesto en la letra a) del número 2 del artículo 14 A de la LIR

⁴ Letra b) del número 4 del artículo 14 A de la LIR. La Resolución exenta N°130 de fecha 30.12.2016 que establece el formato de los nuevos registros, dejó este registro con las inicial "DDAN" en vez de "FUF" como inicialmente se denominó este control

⁵ Letra c) del número 4 del artículo 14 A de la LIR

d) Saldo acumulado de créditos (SAC)⁶ tiene como propósito el control de los créditos que tendrá derecho los propietarios sobre los retiros, remesas o distribuciones de las utilidades o cantidades afecta a IGC o IA.

La particularidad de este registro en este régimen que no controlará el IDPC asociado a la Renta Líquida Imponible del ejercicio, por cuanto ésta se atribuye en el mismo ejercicio y dicho impuesto servirá de crédito contra los impuestos finales al instante.

Sin perjuicio de lo anterior, los saldos de este registro estarán conformados, de acuerdo a sus respectivas calificaciones tributarias, por los créditos provenientes del FUT al 31 de diciembre de 2016⁷ y los créditos generados a partir del 01 de enero de 2017.

2.4 REGIMEN DEL ARTICULO 14 B

El sistema de imputación parcial del crédito de impuesto de primera categoría, en adelante régimen 14 B, fue incorporado por Ley 20.780 y modificada posteriormente por la Ley 20.899. Es un sistema que establece la tributación de los contribuyentes que declaran su renta efectiva según contabilidad completa y a los propietarios de éstas que optaron por este régimen o aquellos que la Ley los obliga por defecto a tributar en ella⁸. Su vigencia es a contar del 01 de enero de 2017.

⁶ Letra d) del número 4 del artículo 14 A de la LIR

⁷ La separación de los créditos con derecho, sin derecho a devolución y el crédito total disponible contra impuestos finales según lo dispuesto en los artículos 41 A y 41 de la LIR.

⁸ Según los requisitos y disposiciones establecidas en el inciso segundo del artículo 14 de la LIR estarían por defecto en este régimen las sociedades anónimas, sociedades en

Para efectos de analizar este sistema se debe tener presente los dos niveles de tributación que contempla la legislación tributaria: en primer lugar, la tributación que afecta a la empresa, comunidad o sociedad⁹, y en segundo lugar, las normas relacionadas a la tributación con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, que afecta a los propietarios de las mencionadas empresas. Este último caso se analizará con más detención a continuación.

Los contribuyentes propietarios de las empresas sujetas este régimen tributarán por las rentas o cantidades que, a cualquier título, retiren, les remesen o le sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, y siempre que no se traten ingresos no constitutivos de renta o de devoluciones de capital de acuerdo al número 7° del artículo 17 de la mencionada Ley¹⁰.

Como se puede apreciar, este régimen en su mecánica es análogo al que rige en el artículo 14 vigente hasta el 31 de diciembre de 2016; sin embargo, lo novedoso se vislumbra que por aquellas rentas que generen las empresas a contar de la vigencia de esta nueva norma se deberá controlar

comandita por acciones, las sociedades por acciones y aquellas empresas que al menos uno de sus propietarios, comuneros, socios o accionistas no sean contribuyentes de impuestos finales.

⁹ El artículo 20 de la Ley de la Renta establece el impuesto de primera categoría sobre las rentas que generen estos contribuyentes señalando que *“en el caso de los contribuyentes sujetos a las disposiciones de la letra B) del artículo 14, el impuesto será de 27%”*

¹⁰ Los numerales 1 y 3 del artículo 14 B de la LIR, establecen las rentas o cantidades que se afectan con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional bajo este régimen.

los créditos que tenga la calificación de restitución a título débito fiscal la cantidad del 35% del monto de los referidos créditos de primera categoría¹¹.

Para controlar las rentas generadas u obtenidas por las empresas y que determinaran las calificaciones tributarias de los flujos que reciban sus propietarios, la Ley estableció nuevos registros asociados a este régimen tributario que se explican a continuación:

- a) Rentas Afectas a Impuestos global complementario o adicional (RAI)¹²: corresponde a aquellas rentas que se afectarán con impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, cuando sean distribuidas o retiradas. El cálculo de registro se determina con el Capital Propio Tributario al cual se les descontaran los saldos de los ingresos no renta y rentas exentas, el capital reajustado efectivamente aportado más sus aumentos y menos sus disminuciones; y se le agregarán los dividendos o retiros que tengan la calidad de provisorios efectuados durante el ejercicio.¹³
- b) Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (DDAN)¹⁴: como su nombre lo señala, es la diferencia que mantenga la empresa, determinada bien por bien, con las depreciaciones

¹¹ Según lo dispuesto en párrafo final del número 3 del artículo 56 y el párrafo tercero del artículo 63, ambos de la LIR

¹² Letra a) del número 2 del artículo 14 B de la LIR

¹³ El saldo inicial de este registro al 01 de enero de 2017, según lo dispuestos en el literal iii) de la letra b) del N°1 del numeral I del artículo 3° transitorio de la Ley 20.780, la suma total del FUT al 31.12.2016 se entenderán formando parte del CPT. La resolución exenta 130 del 30.12.2016 del SII instruye que el saldo inicial como única vez corresponderá a el CPT menos los saldos positivos de los siguientes registros: FUT, FUR, FUNT, capital aportado efectivamente y se le agregará el saldo positivo del registro STUT

¹⁴ Letra b) del número 2 del artículo 14 B de la LIR y el control bien por bien deberá ser informado a la autoridad fiscal según lo establece la letra d) del número 4 del artículo 14 B de la misma Ley.

aceleradas establecidas en el N°5 ,5 bis del artículo 31 de la LIR respecto a la depreciación normal.

- c) Rentas Exentas e ingresos no constitutivo de renta (REX)¹⁵: corresponde a este tipo de renta que obtenga el contribuyente, así como todas las cantidades que por la misma naturaleza perciba a título de retiros o dividendos provenientes de otra empresa
- d) Saldo acumulado de crédito (SAC)¹⁶: entre las diferencias que se pueden mencionar respecto al registro SAC explicado en el artículo 14 A, están la separación de aquellos créditos sujetos a la obligación de restitución y los que no.

En términos sencillos, y de acuerdo a lo que explicé anteriormente en esta tesis, los créditos con restitución corresponden principalmente al IDPC que hayan afectado a los contribuyentes respectivos sobre la RLI y son utilizados como crédito por los propietarios de éstas los que deberán restituir de estos el 35% a título de débito fiscal cuando declaren su IGC o IA, según corresponda.

Por otra parte, los créditos sin restitución no tendrán la característica de débito fiscal mencionado precedentemente y corresponderá a los créditos que provengan del registro FUT, los que se generan por el termino de giro en proporción en que participa el contribuyente en la calidad de propietario de una

¹⁵ Letra c) del número 2 del artículo 14 B de la LIR

¹⁶ Letra d) del número 2 del artículo 14 B de la LIR

empresa sujeta al régimen del 14 B y los que provengan del cambio de régimen desde un 14 A.

- e) Saldo total de Utilidades tributables (STUT): corresponde al saldo de las utilidades tributables acumuladas en el FUT histórico y que servirá solo para efectos de determinar la tasa de crédito con la cual se asignarán los créditos por impuestos de primera categoría que se mantengan en este control¹⁷.

A estos registros se le imputarán, en forma cronológica, los retiros o distribuciones de utilidades y otras partidas que se descuenta, reciban o asignen producto de reorganizaciones societarias¹⁸

2.5 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN EJERCER LA OPCIÓN DE UN RÉGIMEN

Los contribuyentes que pueden ejercer la opción del régimen del artículo 14 A o 14 B son los Empresario Individual, Empresario Individual de Responsabilidad Limitada, Comunidades, Sociedad por Acciones, Agencias o Establecimiento Permanente del Art 58 N° 1 de la LIR, Sociedades de Personas todos ellos obligados a declarar sus rentas efectiva mediante contabilidad completa constituidas por personas naturales domiciliadas o residentes en Chile y/o contribuyentes sin residencia o domicilio en Chile. Los demás contribuyentes estarán sujeto a las disposiciones del artículo 14 B¹⁹

¹⁷ Según lo establecido en el Numeral iii) de la letra b) del N°1 del numeral I del artículo tercero de la disposiciones transitorias de la Ley N°20.780 del 2014

¹⁸ Según lo establece el número 3 del artículo 14 B de la LIR se imputarán en el siguiente orden: RAI, DDAN y REX

¹⁹ Según lo dispuestos en el inciso segundo del artículo 14 de la LIR.

Sin perjuicio de lo mencionado anteriormente, este grupo de contribuyentes, que teniendo el derecho de la opción de elegir el sistema A) o B) no lo hicieren en la forma que lo establece la Ley, deberán sujetarse a las reglas establecidas para la tributación de la Renta Atribuida, con excepción de las Sociedades por acciones que por defecto estarán sujeto al régimen del artículo 14 Letra B. Las formalidades para ejercer la opción serán abordadas de manera particular.

2.6 FORMALIDADES, PLAZOS PARA EJERCER LA OPCION DE UN RÉGIMEN Y TIEMPO DE PERMANENCIA.

De acuerdo a lo establecido desde el inciso segundo al sexto del artículo 14 de la LIR, los contribuyentes que declaren su renta efectiva mediante contabilidad completa puede ejercer la opción de acogerse a renta atribuida o al régimen de imputación parcial de crédito siempre que cumplan las formalidades y plazo que establece la Ley.

Entre los procedimientos que deben cumplir, está la formalidad de presentar una declaración al Servicio de Impuesto Internos suscrita por el o los representantes legales. Adicionalmente, para los contribuyentes que son sociedades de personas y sociedades por acciones (Spa), además, deberán acompañar una escritura pública en el que conste el acuerdo unánime sobre la opción al régimen tributario al cual se acogerán.

El plazo para acogerse al sistema de renta atribuida dependerá de la fecha de inicio de actividades de cada sociedad, las cuales se detalla a continuación:

- Contribuyentes que hayan iniciado actividades antes del 01 de junio del 2016, pueden acogerse desde el 01 de junio hasta el 31 de diciembre del 2016.
- Contribuyentes que inicien actividades entre el 01 de junio y el 31 de diciembre del 2016 pueden acogerse dentro de los dos meses siguiente a la fecha de inicio de actividades y la cual podría ser eventualmente hasta el último día de febrero 2017.
- Finalmente los contribuyentes que inicien actividades a contar del año 2017, lo deberán hacer dentro de los dos meses siguientes de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario.

Los contribuyentes que estén obligados o voluntariamente en el artículo 14 A o 14 B deberán aplicar sus disposiciones a lo menos en 5 años comerciales consecutivos.

2.7 NORMAS DE INCUMPLIMIENTO

Aun cuando no terminará su tiempo de permanencia, los contribuyentes del artículo 14 A que dejen de cumplir los requisitos que se han explicado anteriormente, deberán cambiar su régimen por la modalidad de tributación establecido en el artículo 14 B en las situaciones que a continuación se indican²⁰:

²⁰ Según lo dispuesto en la letra c) del artículo 14 letra D

- a. Por cambio del tipo de entidades establecido en el 14 A: deberán aplicar las disposiciones del 14 B a contar del 01 de enero del año comercial que incumplan.
- b. Cuando las sociedades incumplan el requisito de estar conformadas exclusivamente por personas naturales o contribuyentes sin domicilio o residencia en el país deberán aplicar las disposiciones del 14 B a contar del 01 de enero del año siguiente al incumplimiento.
- c. Cuando las sociedades por acciones modifiquen sus estatutos relacionados a la unanimidad de la junta de accionistas en los casos de ceder o vender las acciones a una persona jurídica constituida en el país u otra entidad que no sea persona natural, tendrán los mismos efectos señalados anteriormente en el punto b.²¹

Los efectos tributarios relacionados a las normas de armonización de los regímenes tributarios en los casos de incumplimiento se abordarán con mayor detención en el próximo capítulo²²; sin embargo, es menester señalar que por este ordenamiento jurídico nace la incertidumbre planteada en la parte introductoria de esta tesis, la cual se pretende dar solución.

²¹ Lo anterior es sin perjuicio de que los contribuyentes pueden ejercer la opción de acogerse al artículo 14 Ter antes del plazo de 5 años siempre teniendo presente los efectos tributarios que para tal efecto establece el artículo 14; situación que no será abordada en este tesis.

²² La Ley remite abordar este incumplimiento al procedimiento establecido en la letra a) del n°1 del artículo 14 letra D que señala los efectos del cambio de régimen.

2.8 CONCEPTO DE DIVISIÓN

La división de sociedades es un tipo de escisión que se presenta como una distribución total o parcial del patrimonio de una empresa. En Chile el legislador contempla la escisión parcial; es decir, la sociedad segregada no desaparece²³.

En nuestra legislación el concepto de división está definida en el artículo 94 de la Ley N°18.046 que señala lo siguiente:

“La división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiéndole a los acciones de la sociedad dividida la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide”

En consideración de lo anterior, puede surgir la duda si esta normativa puede ser aplicada a otro tipo de sociedad. En este contexto Urenda²⁴ señala que en Chile impera el principio de la autonomía de la voluntad en virtud del cual los contribuyentes pueden materializar todos los actos jurídicos que no estén prohibidos por la Ley, razón por la cual no es impedimento que otro tipo de sociedad pueda también dividirse por no existir norma expresa que los prohíba.

A mayor abundamiento, el Servicio de Impuestos Internos, ha señalado que no existe impedimento desde el punto de vista tributario para

²³ Faúndez, Antonio.2013 *“Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna”*

²⁴ Urenda Bilicic, Nicolás, *“División y fusión de sociedades, efectos tributarios”*

que una sociedad de personas puede dividirse, haciendo énfasis en que el artículo 14 de la LIR no restringe esta posibilidad solo a las sociedades anónimas, sino que emplea el vocablo “sociedades” razón por la cual una sociedad de persona no tiene inconveniente de utilizar esta institucionalidad.²⁵

En palabras de Hernández²⁶ indica que la división es un acto complejo porque la junta de accionistas que decide la división, debe determinar, entre otros, la escisión del patrimonio, su distribución a una o más sociedades como un todo y en un solo acto, la disminución de capital, la creación de una o más sociedades y la aprobación de sus estatutos, la incorporación de los accionistas en la sociedad asignatarias del patrimonio, el canje de las acciones, entre otros procedimientos.

Cabe hacer presente que no existe impedimento legal para que las sociedades que nacen de una división tengan un tipo jurídico distinto a la sociedad segregada; es decir, la división puede ser heterogénea. Sin embargo, es preciso señalar que puede nacer la discusión académica que haga referencia a que debe existir, previo a esta figura, una transformación societaria²⁷, situación que en las sociedades que no son anónimas o

²⁵ Oficio 633 del año 1993 del Servicio de Impuestos Internos. Por su parte, el nuevo artículo 14 de la Ley 20.780 y sus modificaciones con la Ley 20.899 sigue señalando los conceptos de sociedades y empresa.

²⁶ Hernández Adasme, Ricardo, Fusión, transformación y división de sociedades anónimas, efectos tributarios

²⁷ Por ejemplo, la letra f) del artículo 147 del Decreto N°702 publicado con fecha 6 de julio de 2012, que establece un nuevo reglamento de las sociedades anónimas, señala que las sociedades anónimas que nacen de un proceso de división pueden corresponder a otro tipo social, caso en cual debe efectuarse en el mismo acto de división una transformación de las nuevas sociedades.

semejantes, no hay norma expresa que dé cuenta de este procedimiento y nuestra autoridad fiscal no ha indicado expresamente que exista este impedimento²⁸

En términos contables, la división es la asignación de activos y pasivos a la o las nuevas sociedades desde el patrimonio distribuido desde la sociedad dividida. Como se puede vislumbrar es imperioso determinar un patrimonio a la fecha de la división, motivos por el cual la sociedad a segregarse debe determinar un balance a dicha fecha.

Los efectos impositivos de las divisiones que se conocen y han sido interpretados en varias ocasiones por nuestra autoridad fiscal, en términos generales, no fueron modificados por la reforma tributaria motivos por el cual no serán tratados en esta tesis²⁹ y será enfocada en los cambios que implemento la Ley 20.780 en relación al tratamiento tributario de la división frente a las armonización de las normas de incumplimiento frente a los cantidades o utilidades tributables.

2.9 DIVISIÓN Y SU EFECTO EN LAS UTILIDADES TRIBUTARIAS ACUMULADAS

Con vigencia a partir del 01 de enero de 2015, la nueva redacción del artículo 14 de la LIR estableció, en los casos de división de una sociedad,

²⁸ En Oficio N°008 del 05 de enero del 2017 emitido por el SII, ante una consulta de un contribuyente que hacía mención al tratamiento tributario de los excesos de retiro cuando la sociedad que nace de una división es una de naturaleza jurídica distinta a la sociedad de personas.

²⁹ En términos generales, se puede mencionar los efectos en el patrimonio de los socios o accionistas, la fecha de adquisición de las acciones o derechos sociales, la asignación de los activos y pasivos y los efectos de la depreciación acelerada.

las utilidades acumuladas y las reinversiones efectuadas se asignarán en proporción del capital propio tributario determinado a la fecha de la división³⁰.

Por su parte, con la vigencia de los nuevos artículos 14 A y 14 B y la asignación de las cantidades de sus registros, el legislador mantuvo la utilización del capital propio tributario a la fecha de la división como criterio de asignación de las utilidades y cantidades controladas en los respectivos registros.

La mecánica de la distribución de los nuevos registros cuando una sociedad se divide está contemplado en el número 2 de la letra D del artículo 14 de la LIR. Esta norma establece que la o las nuevas sociedades que nacen de la división deberán mantenerse en el mismo régimen de la sociedad dividida hasta completar el plazo de cinco años comerciales desde que la sociedad dividida se incorporó al régimen respectivo, periodo luego del cual podrán optar por los régimen de la letra A o B del artículo 14 de la LIR.

Por tanto, la Ley establece que la división de una empresa o sociedad sujeta a las disposiciones del régimen 14 A y 14 B deberá asignar las utilidades o cantidades anotadas en cada registro en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el mismo registro y control de éstas en la o las sociedades que nacen de esta reorganización³¹.

³⁰ Según lo dispuestos en el número 2 del artículo 14 de la LIR vigente hasta el 31.12.2016.

³¹ Sin perjuicio que el Servicio de Impuestos Internos mediante la Circular 49 del año 2016 página 111. instruye que la asignación del DDAN debe ser en función de los activos inmovilizados que se asignen a la o las nueva sociedades.

Ahora bien, la letra D del artículo 14 de la LIR no se hace cargo de ciertas particularidades que se generan en un proceso de división cuando la o las entidades que nacen, por los argumentos que corresponda, deben aplicar las normas de incumplimiento definidas y explicadas con anterioridad en este texto, por no cumplir con los requisitos de permanencia del 14 A y, por tanto, deban cambiar al régimen del artículo 14 B; generándose la problemática planteada en la parte introductoria de esta tesis, situación que se pretende dar solución en el capítulo siguiente.

3. BIBLIOGRAFÍA.

1) Mensaje N° 24-362, Mensaje S.E. La Presidenta de la Republica con el que inicia el proyecto de Ley de Reforma Tributaria.

2) Ley sobre Impuesto a la Renta, Artículo 1° del decreto Ley 824 de 1974.

3) Ley N° 20.780 Reforma Tributaria que modifica el sistema de tributación, 29 de Septiembre 2014.

4) Ley N° 20.899 Reforma Tributaria que simplifica el sistema de tributación, 08 de Febrero 2016.

5) Ley sobre Sociedades Anónimas N° 18.046.

6) Antonio Faúndez Ugalde, División de Sociedades; efectos frente a la reforma tributaria 2014.

7) Octavio Canales Tapia, Efectos tributarios en la división de empresas.

8) Centro de Estudios Tributarios De la Universidad de Chile, efecto tributario de la diferencia entre depreciación acelerada y normal.

9) Servicios de Impuestos Internos, Circular 49 del 14 de Julio del 2016, instruye modificaciones Ley 20.780 y 20.899 en cuanto a los nuevos regímenes general de tributación.

10) Servicios de Impuestos Internos, Circular 67 del 23 de Julio del 2015, instruye modificaciones Ley 20.780 en cuanto a armonización de los nuevos registros.

11) Servicios de Impuestos Internos, Circular 68 del 23 de Julio del 2015, instruye modificaciones Ley 20.780. En cuanto a régimen de imputación parcial de créditos.

12) Servicios de Impuestos Internos, Oficio N° 2531 del 07 de Octubre del 2015, facultades de tasación establecidas en el artículo 64 del Código Tributario.

13) Servicios de Impuestos Internos, Oficio N° 3385 del 27 de Diciembre del 2016, cumpliendo las condiciones para ejercer la opción, opte por cambiar el régimen de determinación de sus rentas.